

## ФІСКАЛЬНЕ ЗНАЧЕННЯ ПОДАТКУ НА ДОХОДИ ФІЗИЧНИХ ОСІБ НА ФОРМУВАННЯ ДОХОДІВ БЮДЖЕТІВ УКРАЇНИ

### THE FISCAL SIGNIFICANCE OF PERSONAL INCOME TAX ON THE FORMATION OF BUDGET INCOME OF UKRAINE

*У статті окреслено роль податку на доходи фізичних осіб на формування доходної частини бюджетів. Визначена характеристика оподаткування доходів населення як головна складова податкових надходжень бюджету. Обґрунтовано вплив та фіскальне значення податку на доходи фізичних осіб у структурі податкових надходжень бюджетів України. Аналізуючи динаміку надходження податку на доходи фізичних осіб за 2018–2022 рр., та, визначаючи вплив податку на доходи фізичних осіб використовувався метод порівняння, синтезу, аналізу, табличного та графічного подання результатів дослідження. Фіскальне значення податку на доходи фізичних осіб як основного бюджетоутворюючого податку сприяє максимальній реалізації принципів справедливого і рівномірного розподілу податкового навантаження, дозволяє змінювати розмір кінцевих доходів населення, не впливаючи на відношення між працею та оплатою праці, впливає на структуру потреб населення, в залежності від кінцевих доходів, дозволяє оподатковувати власні доходи, отримані з різних джерел.*

**Ключові слова.** Податок, податок на доходи фізичних осіб, бюджет, доходи державного бюджету, доходи місцевого бюджету, територіальна громада.

*The purpose of the article is to outline the role of the personal income tax in forming the revenue part of the state and local budgets. The characteristic of taxation of population income as the main component of tax revenues of the budget is determined. The influence and fiscal significance of the personal income tax in the structure of tax revenues of the budgets of Ukraine is substantiated. Analyzing the dynamics of personal income tax receipts for 2018–2022, and determining the impact of personal income tax, the method of comparison, synthesis, analysis, tabular and graphical presentation of research results was used. The fiscal significance of the personal income tax as the main budget-forming tax is very important – as it affects the interests of all strata of the economically active population of the country, contributes to the maximum implementation of the principles of fair and equal distribution of the tax burden, allows to change the size of the final income of the population without affecting the ratio between work and wages, affects the structure of population needs, depending on final incomes, allows taxation of own incomes received from various sources. Changes to the Tax Code and the loss of economic potential in some territories due to the closure or complete destruction of enterprises, the reduction of working personnel led to a decrease in tax revenues. Crediting of personal income tax to budgets in recent years is distributed in the following proportion: to the state budget – 21%; to regional budgets – 15%; to the budgets of territorial communities – 64%. It is worth noting the importance and fiscal significance of the personal income tax – we are observing an increase in the amount of the tax and its share in the consolidated budget, namely, during 2018–2021, the amount of income from this tax increased from UAH 229.9 billion. up to UAH 349.7 billion. We propose to introduce changes to the Budget Code of Ukraine and transfer the personal income tax from the national tax to the local tax with 100% of its inclusion in the budgets of territorial communities. The proposed results of the study will help territorial communities to generate their own incomes at the expense of income tax revenues of individuals and to perform the functions assigned to them.*

**Key words:** tax, personal income tax, budget, state budget revenues, local budget revenues, territorial community.

УДК 336.14

DOI: <https://doi.org/10.32782/dees.8-38>

Логвіновська С.І.<sup>1</sup>

к.е.н., доцент,  
Одеський національний економічний  
університет

Lohvinovska Svitlana

Odessa National University of Economics

**Постановка проблеми.** Існування будь-якої держави та виконання нею основних функцій, пов'язаних з питаннями національної безпеки, громадського правопорядку, економічного розвитку, зростання соціального добробуту не можливе без системи оподаткування. Податкова система кожної країни є адаптованою та враховує певні особливості оподаткування, які окреслено в законодавчих актах. Оподаткування доходів населення важлива складова податкових надходжень до бюджетів зарубіжних країн. Фіскальне значення ПДФО, як однієї з ключових складових доходної частини бюджетів полягає у пропорційному зарахуванні податку до відповідного бюджету.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Питаннями оподаткування доходів фізичних осіб займалися українські вчені, зокрема Гайдай В.І. визначив механізм державного регулювання

ПДФО в умовах децентралізації, Березовська С.В. визначила сутність та елементи податку на доходи фізичних осіб з заробітної плати в зарубіжних країнах, Дутова Н.В. визначила проблеми оподаткування доходів фізичних осіб та запропонувала шляхи вдосконалення на базі досвіду зарубіжних країн.

**Метою статті** є окреслення ролі податку на доходи фізичних осіб на формування доходної частини державного та місцевих бюджетів. Визначення фіскального значення оподаткування доходів населення як головного чинника податкових надходжень бюджету

**Виклад основного матеріалу дослідження.** В Україні доходи громадян оподатковуються податком на доходи фізичних осіб (далі – ПДФО). Система оподаткування доходів фізичних осіб законодавчо регламентується та визначає об'єкт

<sup>1</sup> ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-0670-2957>

та суб'єкт оподаткування, податкові ставки та пільги. Відповідно до Податкового кодексу України, ПДФО сплачують фізичні особи резиденти, фізичні особи нерезиденти, що отримують річний дохід на території України. Основна ставка ПДФО ставка 18%. Разом з тим, існують і інші ставки ПДФО – в залежності від форми доходу, що оподатковується, табл. 1 [1].

До вже існуючих проблем податкової системи в державі, а саме: нестабільна економічна ситуація, велике розшарування доходів населення та ухиляння від несплати податку добавилися нові виклики, пов'язанні з військовими діями на території України. Сьогодні фіскальне значення ПДФО як основного бюджетоутворюючого податку набуває особливого значення, так як він:

- впливає на інтереси всіх верств економічно активного населення країни.
- сприяє максимальній реалізації принципів справедливого і рівномірного розподілу податкового навантаження.
- дозволяє змінювати розмір кінцевих доходів населення, не впливаючи на відношення між працею та оплатою праці.
- впливає на структуру потреб населення, в залежності від кінцевих доходів.
- дозволяє оподатковувати власні доходи, отримані з різних джерел [2].

Особливістю податкової системи України є зарахування загальнодержавних податків у певних пропорціях між відповідними бюджетами, що регламентується законодавством. Відповідно до Бюджетного кодексу України (далі – БКУ), ПДФО розподіляється у наступній пропорції:

- Державний бюджет – 25% и (п. 1 ч. 2 ст. 29 БК);
- Бюджет АР Крим та обласні бюджети – 15% (п. 1 ч. 1 ст. 66 БК);
- Бюджети міських, селищних, сільських громад – 60% (п. 1 ч. 1 ст. 64 БК) [3].

Необхідно зазначити про зміни, які відбулися у перерозподільчих пропорціях ПДФО. У статті 28 Закону України «Про Державний бюджет України на 2022 рік» з 1 січня 2022 року до державного бюджету зараховується – 21% ПДФО, до бюджетів

територіальних громад податок на доходи фізичних осіб зараховується в розмірі 64% [4]. Законом України «Про Державний бюджет України на 2023 рік» було продовжено зарахування у 2023 році ПДФО до загального фонду бюджетів територіальних громад за минулорічною нормою – 64%. Отже, зарахування ПДФО до бюджетів розподіляється у наступній пропорції:

- до державного бюджету – 21%;
- до обласних бюджетів – 15%;
- до бюджетів територіальних громад – 64% [5].

Важливість та фіскальне значення ПДФО, як однієї з ключових складових доходної частини бюджетів, підтверджується зростання обсягів податку та його частки у зведеному бюджеті. Щодо зростання ПДФО, то протягом 2018-2021 років обсяги надходжень цього податку збільшилися з 229,9 млрд. грн. до 349,7 млрд. грн. Частка у дохідній частині зведеного бюджету зросла у 2019 році до 21%, що на 11,2% більше ніж у 2018 році, та залишалася на цьому рівні до 2021 року. У 2022 році обсяг надходжень ПДФО склав 420,6 млрд. грн., що відповідає 19,1% від загальних доходів зведеного бюджету.

Провівши аналіз дохідної частини місцевих та державного бюджетів України можемо зробити наступні висновки. З 2018 до 2022 року частка ПДФО, що припадала на місцеві бюджети коливалася в межах 60–65%, та становило 138,16 млрд. грн. у 2018 р. та 272,25 млрд. грн. у 2022 р.

Податкові надходження є основою доходної частини місцевих бюджетів. Частка податкових надходжень зростала протягом 2018-2022 рр., у 2021 році питома вага порівняно з 2018 роком зросла на 20 в.п. і становила 59,9% від загальної суми доходів місцевих бюджетів. Загалом податкові надходження місцевих бюджетів зросли з 232,5 млрд. грн. (за 2018 рік) до 393,3 млрд. грн. (за 2022 рік).

Найбільша частка податкових надходжень місцевих бюджетів припадає на ПДФО. У 2018–2022 рр. відсоткова частка ПДФО у податкових надходженнях була на рівні 60%. Загалом

Таблиця 1

Ставки податку на доходи фізичних осіб в Україні

Дохід, що оподатковується	Ставка
Доходи, крім визначених нижче, у т.ч. вигляді заробітної плати, компенсаційні та інші форми виплат, що нараховуються за цивільно-трудовими договорами та у зв'язку із трудовими відносинами (п. 167.4. ст. 167 ПКУ)	18% від бази оподаткування
Пасивні доходи у вигляді дивідендів по акціям та корпоративним правам, що нараховуються резидентами платниками податку на прибуток (пп. 167.5.2. п. 167.5. ст. 167 ПКУ)	5% від бази оподаткування
Пасивні доходи у вигляді дивідендів по акціям та корпоративним правам, інвестиційним сертифікатам, нараховані нерезидентами та резидентами, які не є платниками податку на прибуток (пп. 167.5.4. п. 167.5. ст. 167 ПКУ)	половинний розмір базової ставки (9%)
Інші пасивні доходи (пп. 167.5.1. п. 167.5. ст. 167 ПКУ)	18%

Джерело: складено автором на основі [1]

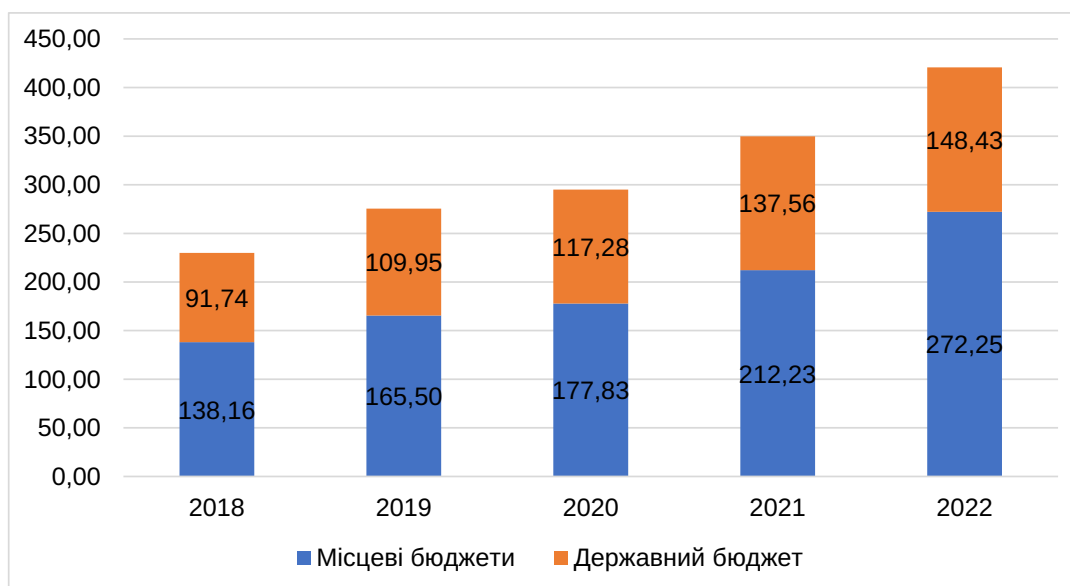


Рис. 1. Динаміка надходжень ПДФО за 2018–2022 рр., млрд. грн.

Джерело: складено автором на основі [6]

частка ПДФО у доходах місцевих бюджетів зростала протягом усього аналізованого періоду, що надає підстави для твердження, що ПДФО займає одну з вагомих позицій у формуванні доходів місцевих бюджетів. Особливо показник зріс у 2022 році і склав 49%, рис. 2.

Враховуючи вагомий внесок ПДФО у формування дохідної частини місцевих бюджетів доцільним є вивчення основних складових даного податку.

Як видно з табл. 2, найбільша частина ПДФО, що справляється з доходів у вигляді заробітної плати. У 2018–2021 рр., питома вага даної складової зберігалася на рівні 84% від загального обсягу ПДФО. При цьому у грошову вираженні показник

зріс за 4 роки на 61 млрд. грн. До 2022 року питома вага ПДФО з грошового забезпечення, виплат військовослужбовцям та ПДФО з доходів платників податків інших ніж заробітна плата коливалася в межах 7%. Однак, через повномасштабну війну було введено загальну мобілізацію, економіка змушена була у швидкому темпі переорієнтуватися та стати на «військові рейки». Державні фінанси зазнали серйозних змін та певних диспропорцій: так видатки на оборону у 2022 році склали 1,2 трлн. грн., що у 9 разів більше ніж показники за 2021 рік.

Як видно з табл. 3 понад 65% від видатків на оборону спрямовується на утримання військовослужбовців. Порівняно з 2021 роком, у 2022 році

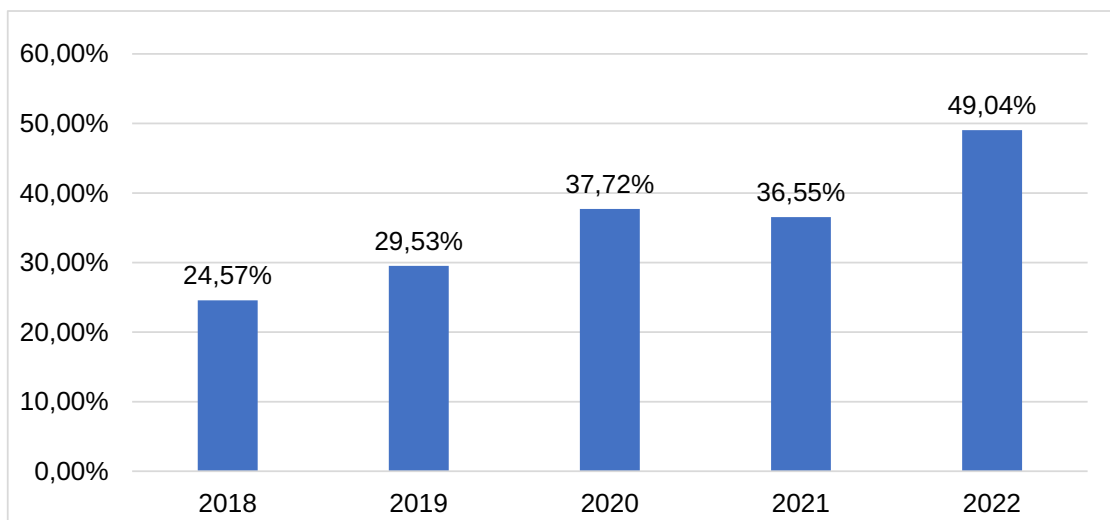


Рис. 2. Частка ПДФО у місцевих бюджетах за 2018–2022 рр., %

Джерело: складено автором на основі [6]

Таблиця 2

## Динаміка надходжень ПДФО до місцевих бюджетів, 2018–2022 рр.

	2018	2019	2020	2021	2022
ПДФО, млрд. грн.	138,16	165,50	177,83	212,23	272,25
ПДФО (оподаткування доходів, у вигляді заробітної плати), млрд. грн.	117,33	139,74	149,62	178,34	171,42
Частка ПДФО з заробітної плати, %	84,93%	84,43%	84,14%	84,03%	62,97%
ПДФО (оподаткування грошових виплат військовослужбовців), млрд. грн.	8,01	10,58	12,51	13,35	83,63
Частка ПДФО з грошових виплат військовослужбовцям, %	5,80%	6,39%	7,03%	6,29%	30,72%
ПДФО (оподаткування доходів, крім заробітної плати), млрд. грн.	10,04	11,48	12,29	15,98	13,60
Частка ПДФО з доходів, крім заробітної плати, %	7,27%	6,93%	6,91%	7,53%	4,99%

Джерело: складено автором на основі [6]

Таблиця 3

## Динаміка видатків на оборону в Україні, 2018–2022 рр.

	2018	2019	2020	2021	2022
Видатки на оборону, млрд. грн.	97,02	106,63	120,37	127,53	1 142,87
Темпи росту видатків на оборону, %	130,48	109,90	112,89	105,94	896,18
Грошове забезпечення військовослужбовців, млрд. грн.	76,39	100,58	118,15	125,72	746,09
Темпи росту грошового забезпечення військовослужбовців, %	-	131,67	117,47	106,41	593,43
Частка видатків на грошове забезпечення у видатках на оборону, %	78,73	94,33	98,15	98,59	65,28

Джерело: складено автором на основі [6]

видатки на грошове забезпечення військовослужбовців зросли у 5 разів і склали 746 млрд. грн. Для забезпечення обороноздатності держави зросла кількість військовослужбовців в Україні. У лавах Збройних сил України (ЗСУ) у 2022 році налічувалося 700 тис. осіб, а загалом у секторі оборони було задіяно понад 1 млн. осіб, а до початку військових дій, у лавах ЗСУ було – 261 тис. осіб [5].

Збільшення чисельності військовослужбовців та зростання надбавок до окладу призвели до збільшення видатків на утримання військовослужбовців. Відповідно до ПКУ, доходи військовослужбовців не звільняються від оподаткування податком на доходи фізичних осіб, тому у 2022 році різко зросли нарахування відповідного податку. Доходи у вигляді грошового забезпечення обкладаються податком за базовою ставкою – 18%. Однак, підкреслимо, що згідно п. 168.5. ст. 168 ПКУ суми ПДФО, що утримуються з грошового забезпечення, грошових винагород та інших виплат, отриманих військовослужбовцями спрямовується виключно на виплату рівноцінної компенсації втрат доходів цієї категорії громадян. Тобто, доходи військовослужбовців не зменшуються на розмір ПДФО. Сума утриманого податку одразу відшкодовується військовослужбовцям з державного бюджету [8].

Надходження до місцевих бюджетів ПДФО з грошового забезпечення військовослужбовців за 2022 рік зросли майже у 6 разів, і склали

83,6 млрд. грн. Загалом до місцевих та державного бюджетів за 2022 рік, надійшло 111 млрд. грн. «військового» ПДФО.

Відповідно до ПКУ, ПДФО нараховується за місцем реєстрації роботодавця, що вважається недоліком податку на доходи фізичних осіб. Однак, проблема в тому, що «військове ПДФО» нараховується не за місцем розташування частини чи реєстрації бійця [9].

Закриття підприємств, скорочення робочого персоналу, введення пільг з земельного та екологічного податків – усе це призвело до скорочення відповідних податкових надходжень. Через що значна кількість громад у 2022 році була змушена скоротити свою видаткову частину, однак надходження «військового» ПДФО покращило загальне становище дохідної частини місцевих бюджетів. Питома вага «військового ПДФО» стала основою фінансового забезпечення місцевих бюджетів, та зросла у доходах до рекордних 20%, порівняно із 3% 2021 року, що позитивно вплинуло на звітні показники місцевих бюджетів. За підсумками 2022 року профіцит місцевих бюджетів склав 12,8% (70,8 млрд. грн.), що є нетиповим показником.

**Висновок.** Проведене дослідження фіскального значення податку на доходи фізичних осіб показало, що сьогодні ПДФО відіграє важливу роль у формуванні бюджетів України. ПДФО є ключовою дохідною статтею місцевих бюджетів

та забезпечує можливість територіальних громад виконувати свої функції децентралізовано. У зв'язку з втратою економічного потенціалу на деяких територіях, для територіальних громад – це основне джерело надходження до дохідної частини бюджету. Тому ми пропонуємо ввести зміни до Бюджетного кодексу України та перевести податок на доходи фізичних осіб з загальнодержавного податку до місцевого зі 100% його зарахуванням до бюджетів територіальних громад.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Податковий кодекс України: Кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI. Відомості Верховної Ради України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n3627>
2. Брежнєва-Єрмоленко О.В., Джафарова Г.Р. Особливості розподілу податку на доходи фізичних осіб між державним і місцевими бюджетами. URL: <https://conf.ztu.edu.ua/wp-content/uploads/2020/12/163-1.pdf>
3. Бюджетний кодекс України: Кодекс України від 8 липня 2010 року № 2456-VI. Відомості Верховної Ради України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#n1015>
4. Про Державний бюджет України на 2022 рік : Закон України від 2 грудня 2021 року № 1928-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1928-20#Text>
5. Про Державний бюджет України на 2023 рік : Закон України від 3 листопада 2022 року № 2710-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2710-20#Text>
6. Open Budget. Державний веб-портал для громадян. URL: <https://openbudget.gov.ua>
7. Як змінювалася чисельність Збройних сил України. Слово і діло. URL: <https://www.slovoidilo.ua/2022/10/14/infografika/bezpeka/yak-zminyvalasya-chyselnist-zbrojnyx-syl-ukrayiny>
8. Сплачене військовими ПДФО повністю компенсується за рахунок коштів з державного бюджету. Міністерство фінансів України. URL: <https://www.kmu.gov.ua/news/minfin-splachene-viiskovymy-pdf-povnistiu-kompensuietsia-za-rakhunok-koshtiv-z-derzhavnoho-biudzhetu>
9. 12 тез про військове ПДФО. Децентралізація. URL: <https://decentralization.gov.ua/news/17179>

#### REFERENCES:

1. Podatkovyi kodeks Ukrainy: Kodeks Ukrainy vid 2 hrudnia 2010 roku № 2755-VI. Vidomosti Verkhovnoi Rady Ukrainy [Tax Code of Ukraine: Code of Ukraine dated December 2, 2010 No. 2755-VI]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n3627>
2. Brezhnieva-Yermolenko O.V., Dzhaifarova H.R. Osoblyvosti rozpodilu podatku na dokhody fizychnykh osib mizh derzhavnym i mistsevymy biudzhetyamy [Features of distribution of personal income tax between state and local budgets]. Available at: <https://conf.ztu.edu.ua/wp-content/uploads/2020/12/163-1.pdf>
3. Biudzhetni kodeks Ukrainy: Kodeks Ukrainy vid 8 lypnia 2010 roku № 2456-VI. Vidomosti Verkhovnoi Rady Ukrainy [Budget Code of Ukraine: Code of Ukraine dated July 8, 2010 No. 2456-VI. Information of the Verkhovna Rada of Ukraine]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#n1015>
4. Pro Derzhavnyi biudzhnet Ukrainy na 2022 rik : Zakon Ukrainy vid 2 hrudnia 2021 roku № 1928-IX. [On the State Budget of Ukraine for 2022: Law of Ukraine dated December 2, 2021 No. 1928-IX]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1928-20#Text>
5. Pro Derzhavnyi biudzhnet Ukrainy na 2023 rik : Zakon Ukrainy vid 3 lystopada 2022 roku № 2710-IX. [On the State Budget of Ukraine for 2023: Law of Ukraine dated November 3, 2022 No. 2710-IX]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2710-20#Text>
6. Open Budget. Derzhavnyi veb-portal dlia hromadian. [Open Budget. State web portal for citizens]. Available at: <https://openbudget.gov.ua/>
7. Yak zminiuvalasia chyselnist Zbroinykh syl Ukrainy. Slovo i dilo& [How the number of the Armed Forces of Ukraine changed. Word and deed]. Available at: <https://www.slovoidilo.ua/2022/10/14/infografika/bezpeka/yak-zminyvalasya-chyselnist-zbrojnyx-syl-ukrayiny>
8. Splachene viiskovymy PDFO povnistiu kompensuietsia za rakhunok koshtiv z derzhav& [Personal income tax paid by the military is fully compensated with funds from the state budget. Ministry of Finance of Ukraine]. Available at: <https://www.kmu.gov.ua/news/minfin-splachene-viiskovymy-pdf-povnistiu-kompensuietsia-za-rakhunok-koshtiv-z-derzhavnoho-biudzhetu>
9. 12 tez pro viiskove PDFO. Detsentralizatsiia [12 theses about the military personal income tax – the position of the people's deputy. Decentralization]. Available at: <https://decentralization.gov.ua/news/17179>